

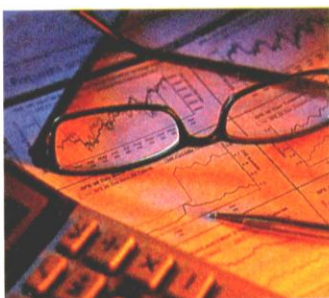
Thực thể kinh doanh trong kế toán

II PGS.TS. BUI VĂN DƯƠNG - THS. TRẦN HỒNG VĂN

Theo lộ trình cải cách hệ thống kế toán Việt Nam theo hướng phù hợp với thông lệ quốc tế mà Chính phủ Việt Nam đã cam kết khi tiến hành đàm phán gia nhập WTO, từ năm 2001 đến nay, Bộ Tài chính đã nghiên cứu soạn thảo và ban hành 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) trên cơ sở vận dụng có chọn lọc hệ thống Chuẩn mực kế toán quốc tế. Thực tế gần 10 năm qua đã chứng minh tầm quan trọng của VAS đối với công tác kế toán nói chung cũng như việc lập và trình bày Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp hoạt động ở Việt Nam. Các thông tin trình bày trên hệ thống báo cáo tài chính của các doanh nghiệp ngày càng đảm bảo tính minh bạch, công khai và đáng tin cậy. Tuy nhiên, theo nhận định của một số nhà nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán thì “hiện vẫn tồn tại sự thiếu đầy đủ và không đồng bộ trong hệ thống khung khái niệm của hệ thống kế toán Việt Nam”, điều này dẫn đến một số khó khăn trong việc đánh giá tính hữu ích của các thông tin do báo cáo tài chính cung cấp. Cùng với quan điểm trên, ở bài viết này tác giả sẽ tiếp tục đi sâu phân tích giá trị thực tiễn của một khái niệm kế toán cụ thể được đề cập trong khung khái niệm kế toán: khái niệm “thực thể kinh doanh”.

Những vấn đề chung về khái niệm “thực thể kinh doanh”

Mặc dù chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01 “Chuẩn mực chung”, chuẩn mực được xem như là khung khái niệm của chuẩn mực kế toán Việt Nam, hoàn toàn không trình bày về khái niệm thực thể kinh doanh nhưng khái niệm này đã được nhắc đến trong một số các sách nguyên lý kế toán với các tên gọi khác nhau như: “khái niệm tổ chức kinh doanh”, “khái niệm thực thể kinh doanh”, “khái niệm đơn vị kế toán”,... Trong các sách kể trên, khi



đề cập đến khái niệm thực thể kinh doanh, hầu hết các tác giả đều đưa ra nội dung gần tương đồng với nội dung được quy định theo Khuôn mẫu kế toán của Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Tài chính Hoa Kỳ (FASB's Conceptual Framework), và thường nhấn mạnh ở hai ý:

» Thực thể kinh doanh là một tổ chức độc lập với các chủ thể, cá nhân khác, kể cả với chủ sở hữu đơn vị kinh doanh.

» Vì thực thể kinh doanh là một tổ chức độc lập nên việc ghi chép, phản ánh và cung cấp thông tin chỉ giới hạn trong phạm vi thực thể này.

Cách trình bày vắn tắt này chưa đủ để cung cấp cho người đọc các thông tin như: Khái niệm thực thể là quan trọng nhưng “thực thể kinh doanh” có phải là “doanh nghiệp” hay không? Tại sao kế toán lại xem thực thể kinh doanh là độc lập so với các chủ thể khác? Tại sao tính độc lập của thực thể kinh doanh ảnh hưởng đến phạm vi tập hợp số liệu và cung cấp thông tin của kế toán?...

Trong một báo cáo nghiên cứu về khái niệm thực thể kinh doanh được công bố năm 1964, Ủy ban nghiên cứu các khái niệm và chuẩn mực (Committee on Concepts and Standards) thuộc Hiệp hội kế toán Hoa Kỳ (American Accounting Association) đã đưa ra các kết luận sau:

1. Ủy ban tin rằng, để dùng làm khái niệm cơ bản trong kế toán, thuật ngữ “doanh nghiệp” (business) là không chính xác, mà thay vào đó nên sử dụng thuật ngữ “thực thể” (entity concept).

2. Trong kế toán, từ “thực thể” có thể định nghĩa như là một bộ phận lợi ích kinh tế có liên quan đến một cá nhân hoặc một nhóm riêng biệt. Ranh giới của một thực thể kinh doanh như vậy có thể nhận biết được thông qua việc xác định cá nhân hoặc nhóm có lợi ích liên quan hoặc thông qua việc xác định

đặc tính lợi ích của các cá nhân hoặc nhóm có liên quan đó. Nói một cách đơn giản, Ủy ban ủng hộ cách tiếp cận “hướng đến người sử dụng” trong việc nhận dạng thực thể, có nghĩa là các báo cáo kế toán về thực thể phải được phát triển để thỏa mãn nhu cầu của cá nhân hoặc nhóm riêng biệt có liên quan đến nó.

3. Ủy ban cho rằng khái niệm thực thể mang tính cơ bản hơn so với các khái niệm cơ bản khác. Việc áp dụng hay không áp dụng các khái niệm như khái niệm hoạt động liên tục, khái niệm thước đo tiền tệ,... còn phụ thuộc vào bản chất của thực thể và nhu cầu của nhóm, cá nhân riêng biệt có liên quan về lợi ích với thực thể đó.

4. Khái niệm thực thể vô cùng cần thiết đối với kế toán. Vai trò của khái niệm thực thể trong kế toán là đưa ra hướng dẫn để có thể xác định thông tin nào thích hợp và thông tin nào không thích hợp.

5. Khái niệm về thực thể kinh doanh chỉ ứng dụng rất giới hạn trong việc giải quyết các vấn đề thực tế cấp bách trong hoạt động kế toán hiện hành. Các vấn đề này có xu hướng liên quan với việc định giá và công bố thông tin, mà đối với các vấn đề này thì khái niệm thực thể kinh doanh giúp ta làm rõ rất ít hoặc không giúp chúng ta làm sáng tỏ hơn.

Qua 5 kết luận này, ta có thể thấy rằng:

» Một là, khái niệm “thực thể kinh doanh” không bó hẹp trong phạm vi doanh nghiệp. Do “thực thể” được định nghĩa như là một bộ phận lợi ích kinh tế có liên quan đến một cá nhân hoặc một nhóm riêng biệt nên nó có thể tồn tại dưới bất kỳ hình thức tổ chức nào, từ một doanh nghiệp tư nhân, một công ty trách nhiệm hữu hạn, một công ty cổ phần đến một nhóm các công ty.... Vai trò của khái niệm thực thể kinh doanh là không đổi cho mọi cấp độ thực thể kinh doanh khác nhau, cho mọi hình thức tổ chức khác nhau (tổ chức kinh doanh, tổ chức phi lợi nhuận, cơ

quan nhà nước, các đơn vị hành chính - sự nghiệp khác,...).

» Hai là, việc thu thập, xử lý, tổng hợp và cung cấp thông tin của một thực thể kinh doanh đến các đối tượng liên quan chỉ có thể thực hiện nếu ta có thể xác định rõ ranh giới giữa thực thể này với các thực thể khác. Để xác định phạm vi của một thực thể kinh doanh cần trả lời được hai câu hỏi cốt yếu: (1) Cá nhân hay nhóm có lợi ích liên quan đến thực thể kinh doanh là ai? và (2) Đây là lợi ích của các cá nhân hay nhóm liên quan? Các thông tin được cung cấp phục vụ cho mục đích nào? Khi trả lời hai câu hỏi trên, kế toán sẽ xác định được thực thể kinh doanh đó bao gồm các nguồn lực và những hoạt động nào, cũng như đây là thông tin cần thiết phải cung cấp đến các đối tượng có liên quan.

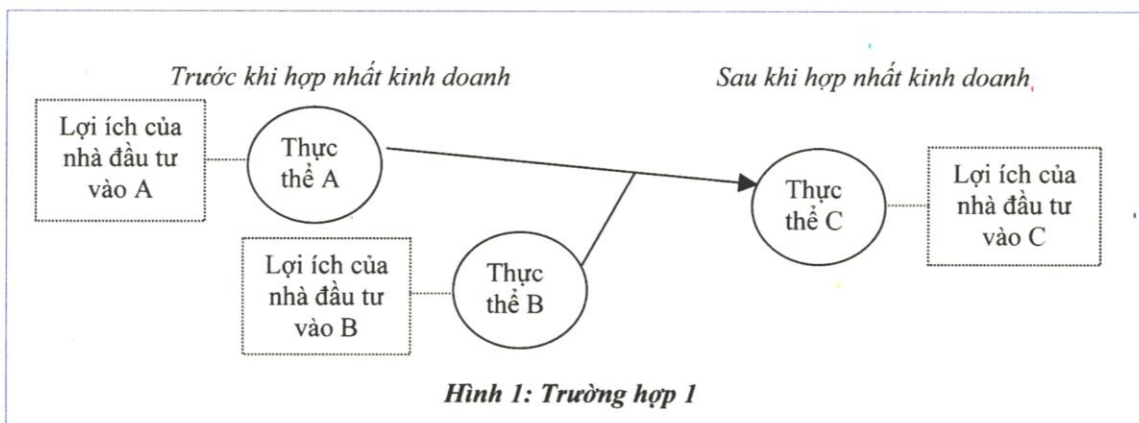
» Ba là, điểm trọng yếu của khái niệm thực thể trong kế toán là: thực thể phản ánh một bộ phận lợi ích kinh tế có liên quan đến một cá nhân hoặc nhóm riêng biệt, hoàn toàn không phụ thuộc vào hình thức pháp lý hoặc hành chính. Do đó, để xác định được ranh giới thực thể, ta cần phải tạm thời bỏ qua hình thức pháp lý, hành chính của các tổ chức.

Một số trường hợp áp dụng khái niệm thực thể kinh doanh trong kế toán

Để làm sáng tỏ hơn các kết luận về khái niệm thực thể kinh doanh ở trên, dưới đây chúng ta sẽ đi vào phân tích mối quan hệ giữa khái niệm này với việc xác định ranh giới thực thể phục vụ cho lợi ích của các nhà đầu tư trong một số trường hợp kế toán cụ thể.

Kế toán lập báo cáo tài chính hợp nhất

Bỏ qua ranh giới pháp lý giữa các công ty trong cùng một tập đoàn, bộ phận lợi ích có liên quan đến các nhà đầu tư vào công ty mẹ mặc nhiên bao gồm cả phần đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con. Do đó, theo khái niệm thực thể kinh doanh thì các thông tin về



Hình 1: Trường hợp 1

các khoản đầu tư này phải được thể hiện trong hệ thống báo cáo tài chính của công ty mẹ. Tuy nhiên, việc quyết định trình bày thông tin này như thế nào và số liệu được tính toán ra sao thì phải được tiến hành dựa trên các nguyên tắc kế toán khác chứ không thể dựa vào khái niệm thực thể kinh doanh.

Kế toán tài sản cố định thuê tài chính.

Do bộ phận lợi ích có liên quan đến nhà đầu tư vào một công ty bao gồm cả việc sử dụng các nguồn lực cố được từ đi thuê tài chính nên thông tin về tài sản thuê tài chính phải được trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị đi thuê. Tuy nhiên, đối với một số vấn đề nảy sinh trong kế toán, chẳng hạn như: tài sản này nên được ghi nhận cùng với một khoản nợ dài hạn trên Bảng cân đối kế toán hay chỉ ghi vào Các chỉ tiêu ngoài Bảng cân đối kế toán thì khái niệm thực thể kinh doanh không thể áp dụng để giải quyết.

Kế toán hợp nhất kinh doanh

Trong thực tế, hoạt động hợp nhất kinh doanh có thể diễn ra dưới các hình thức:

» Trường hợp 1: Hai hay nhiều thực thể pháp lý hình thành nên một thực thể pháp lý khác

» Trường hợp 2: Nhiều thực thể pháp lý kết hợp với nhau và hòa nhập tạo nên một thực thể pháp lý có tính kế thừa;

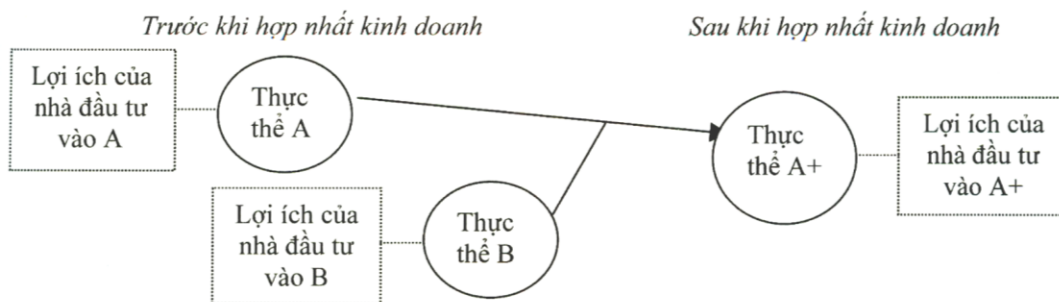
» Trường hợp 3: Hai hay nhiều thực thể pháp lý cùng nhau tạo thêm một thực thể kinh doanh khác nhưng các thực thể này vẫn tiếp tục tồn tại như là những thực thể kinh doanh tách biệt trong mối quan hệ công ty mẹ - con.

Hai vấn đề có thể phát sinh liên quan đến việc hợp nhất kinh doanh là:

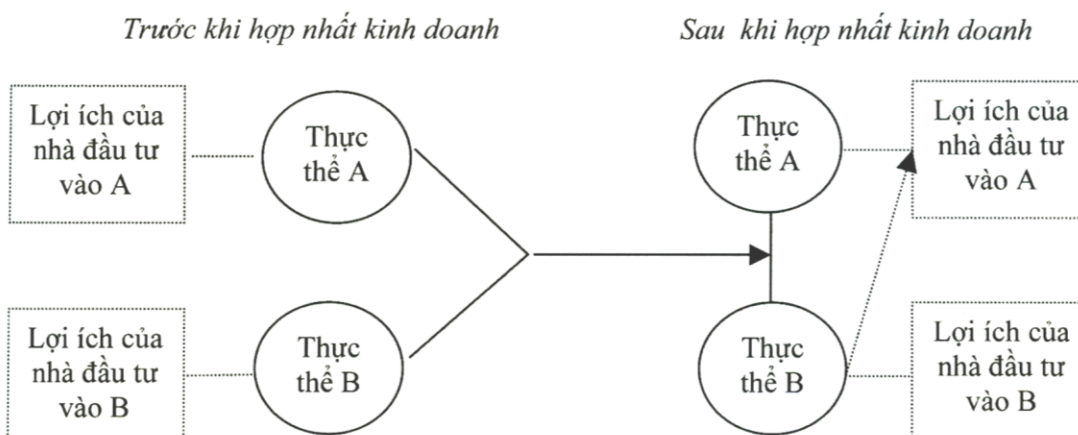
(1) Sau hợp nhất, các thực thể kinh doanh tách biệt trước đó có hình thành một thực thể kinh doanh mới đơn nhất? và:

(2) Sau hợp nhất kinh doanh, các thực thể kinh doanh riêng biệt trước đó có còn tiếp tục tồn tại?

Theo khái niệm thực thể kinh doanh, các thành tố chủ yếu để xác định một thực thể có tồn tại hay không căn cứ vào sự tồn tại của một phân vùng lợi ích kinh tế liên quan đến



Hình 2: Trường hợp 2



Hình 3 - Trường hợp 3

một cá nhân hay nhóm cụ thể. Trong trường hợp phân vùng này không tồn tại, thì thực thể sẽ không có điều kiện để tồn tại.

Đối với vấn đề thứ (1):

Trong cả 3 trường hợp, không phân biệt có thực thể pháp lý mới hình thành hay không, theo quan điểm của kế toán thì một thực thể kinh doanh mới luôn xuất hiện.

» Ở hai trường hợp đầu, qua Hình 1 và Hình 2, ta thấy rõ rằng xuất hiện trong mỗi trường hợp một thực thể kinh doanh mới lần lượt là C và A+.

» Ở trường hợp 3, theo phân tích ở phần kế toán lập báo cáo tài chính hợp nhất thì đối với nhà đầu tư ở Công ty A (Công ty mẹ), thực thể kinh doanh mới xuất hiện bao gồm phần nguồn lực và hoạt động tại Công ty A cộng với phần nguồn lực và hoạt động của Công ty B thuộc về Công ty mẹ.

Như vậy, trong cả 3 trường hợp, kế toán sẽ phải trình bày trên báo cáo tài chính về 3 thực thể mới này.

Đối với vấn đề thứ (2):

Việc xuất hiện của một thực thể mới thông qua liên kết kinh doanh không nhất thiết có nghĩa là một trong những thực thể tham gia vào liên kết phải chấm dứt tồn tại.

» Ở trường hợp 1 và trường hợp 2, thực thể A và thực thể B trước đó vẫn tiếp tục tồn tại nhưng đồng nhất với thực thể mới. Do sự đồng nhất này nên kế toán chỉ cần trình bày thông tin về thực thể mới xuất hiện.

» Ở trường hợp 3, việc thực thể A đầu tư vào thực thể B bằng cách mua lại các nguồn lực và hoạt động kinh doanh của công ty B tạo nên sự thay đổi trong thành phần của các nguồn lực và hoạt động kinh doanh của cả hai thực thể, cả hai khu vực lợi ích vẫn tiếp tục tồn tại cũng như các nhóm cổ đông của 2 công ty vẫn hiện hữu. Do đó, ngoài thông tin về thực thể A cộng một phần của B thuộc về A, kế toán vẫn tiếp tục phải trình bày thông tin về thực thể A, thực thể B riêng biệt.

Các vấn đề cần xem xét trên phương diện lý luận

Khái niệm thực thể kinh doanh là một khái niệm kế toán cơ bản giúp xác định phạm vi cũng như yêu cầu đối với thông tin kế toán được cung cấp. Mặc dù khái niệm này đã được nghiên cứu từ rất lâu và được đề cập trong khung khái niệm kế toán của nhiều quốc gia trên thế giới, nhưng trong Khuôn mẫu để lập và trình bày các báo cáo tài chính (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) được Ủy ban Chuẩn

mục Kế toán quốc tế (IASB) công bố thì đến bản phát hành năm 2009 khái niệm này vẫn chưa được đề cập. Tuy nhiên, hiện tại Ủy ban Chuẩn mực Kế toán quốc tế và Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Tài chính Hoa Kỳ đang cùng thực hiện giai đoạn cuối cùng của dự án nhằm hoàn thiện khuôn mẫu khái niệm (conceptual framework project), một trong những nội dung nghiên cứu của dự án là việc xem xét để đưa khái niệm thực thể vào Khuôn mẫu được ban hành bởi IASB. Theo kế hoạch, phần dự án liên quan đến khái niệm thực thể sẽ hoàn tất vào quý 4 năm 2010.

Việc Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01, ban hành vào năm 2002, không đưa khái niệm thực thể kinh doanh vào trình bày đã gây một số khó khăn cho các nhà nghiên cứu kế toán cũng như những kế toán viên trong thực tế khi phải sử dụng lý luận để chứng minh vai trò, ý nghĩa và phạm vi thu thập thông tin của một báo cáo kế toán cụ thể. Do tính quan trọng của khái niệm thực thể kinh doanh, Bộ Tài chính nên xem xét, nghiên cứu để chính thức đưa khái niệm này vào Khung khái niệm cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tại Việt Nam. 

Tài liệu tham khảo

- (1). Sách “Nguyên lý kế toán”, Bộ môn Kế toán tài chính - Khoa Kế toán - Kiểm toán - Trường Đại học Kinh tế TP.HCM, 2003, Nhà xuất bản Thống Kê.
- (2). TS. Đặng Đức Sơn (2009), “Xây dựng và hoàn thiện khung khái niệm cho các chuẩn mực kế toán trong nền kinh tế chuyển đổi của VN”, Tạp chí Kiểm toán - đăng lại trên www.Tapchiketoan.com, 2009.
- (3). TS. Trần Quý Liên - Th.S Trần Văn Thuận - Th.S Phạm Thành Long, Sách “Nguyên lý kế toán”, năm 2007, Nhà xuất bản Tài Chính.
- (4). Th.S Bùi Nữ Thanh Hà, Giáo trình “Nguyên lý kế toán”, Trường Đại học Bách Khoa - Đại học Đà Nẵng, năm 2005.
- (5). Trần Thị Huyền Thu, “Chuẩn mực Hợp nhất kinh doanh: Sự hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán quốc tế”, Luận văn thạc sỹ kinh tế, năm 2007.
- (6). “The Entity Concept”, The Accounting Review - Tập 40 - số thứ 2, năm 1965.
- (7). Donald E. Kiesoield - Jerry J. Weygandt - Terry D. Warfield, “Fundamentals of Intermediate Accounting”, John Wiley & Son, Inc, 2007.
- (8). “IASB Work Plan - projected timetable as at 6 November 2009”, <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm>.